Tribunal administratif
du Grand-Duché de Luxembourg
3e chambre

N° 35592 du rôle
Inscrit le 16 décembre 2014

Audience publique du 19 janvier 2016

Recours formé par
la société anonyme ..., …,
contre des bulletins et contre une décision du directeur de l'administration
des Contributions directes
en matière d'impôt sur le revenu des collectivités et d'impôt commercial communal

---

JUGEMENT

Vu la requête inscrite sous le numéro 35593 du rôle et déposée le 16 décembre 2014 au greffe du tribunal administratif par Maître Pierrot Schiltz, avocat à la Cour, inscrit au tableau de l'Ordre des avocats à Luxembourg, au nom de la société anonyme ..., ayant son siège social à L-…, représentée par son conseil d'administration en fonctions, sinon par son administrateur-délégué actuellement en fonctions, tendant principalement à la réformation, sinon subsidiairement à l'annulation du bulletin de l'impôt sur le revenu des collectivités de 2009, du bulletin de l'impôt commercial communal de l'année 2009, les deux émis le 23 janvier 2013, de la lettre du 13 décembre 2012 du préposé du bureau d'imposition Sociétés 6 et d'une décision rendue le 16 septembre 2014 par le directeur de l'administration des Contributions directes, faisant suite à une réclamation ;

Vu le mémoire en réponse du délégué du gouvernement déposé au greffe du tribunal administratif le 11 mars 2015 ;

Vu les pièces versées en cause et notamment la décision et les bulletins attaquées ;

Le juge-rapporteur entendu en son rapport, ainsi que Maître Sam Ries, en remplacement de Maître Pierrot Schiltz, et Monsieur le délégué du gouvernement Jean-Lou Thill en leurs plaidoiries respectives à l'audience publique du 2 décembre 2015.

Par un courrier du 13 décembre 2012, le bureau d'imposition Sociétés 6 de Luxembourg de l'administration des Contributions directes, ci-après désigné par « le bureau d'imposition », s'adressa à la société anonyme ..., ci-après désignée par « la société ... », sur le fondement du § 205, paragraphe 3 de la loi générale des impôts du 22 mai 1931, appelée « Abgabenordnung », en abrégée « AO », afin de l'informer qu'il avait l'intention de s'écarter sur différents points des déclarations fiscales de l'année 2009 en précisant que :« *Le bureau d'imposition estime que la somme d'un montant de … euro en tant que charges extraordinaires constitue une distribution cachée de bénéfice au sens de l'article 164 L.I.R. non déductible et passible d'une retenue sur les capitaux mobiliers de 15%* ».

En date du 23 janvier 2013, le bureau d'imposition émit à l'égard de la société ... le bulletin de l'impôt sur le revenu des collectivités pour l'année 2009, ci-après désigné par « le bulletin IRC », ainsi que le bulletin de la base d'assiette de l'impôt commercial communal pour la même année, ci-après désigné par « le bulletin ICC », ainsi que le bulletin de l'impôt sur la fortune au 1er janvier 2010.

Par un courrier de son mandataire du 22 avril 2013, la société ... introduisit une réclamation à l'encontre de ces trois bulletins auprès du directeur de l'administration des Contributions directes, ci-après désigné par « le directeur ».

Par une décision du 16 septembre 2014, référencée sous le numéro C 18582, le directeur rejeta comme non fondée ladite réclamation en les termes suivants :

« *Vu la requête introduite le 23 avril 2013 par Me Pierrot Schiltz, pour réclamer au nom de la société anonyme ..., avec siège social à L-..., contre les « bulletins de l'impôt sur le revenu des collectivités, de l'impôt commercial communal ainsi que de l'impôt sur la fortune établis par le bureau sociétés 6 en date du 23 janvier 2013 au titre de l'exercice clos au 31 décembre 2009 » ;*

Vu le dossier fiscal ;

Vu les paragraphes 228 et 301 de la loi générale des impôts (AO) ;

Considérant que si la requête ne désigne pas avec précision les bulletins critiqués, la réclamation est cependant à considérer comme étant dirigée contre les bulletins de l'impôt sur le revenu des collectivités et de la base d'assiette de l'impôt commercial communal de l'année 2009, ainsi que contre le bulletin de l'impôt sur la fortune au 1er janvier 2010, tous émis le 23 janvier 2013 ;

Considérant qu'en vertu de son pouvoir discrétionnaire, il est loisible au directeur des contributions de joindre des affaires si elles lui paraissent suffisamment connexes (cf. Conseil d'État du 06.02.1996, n° 8925 du rôle) ; qu'en l'espèce, les réclamations ayant le même objet, il échet, dans l'intérêt d'une bonne administration de la loi, de les joindre pour y statuer;

Considérant que les réclamations ont été introduites par qui de droit dans les forme et délai de la loi ; qu'elles sont partant recevables ;

Considérant que la réclamante fait grief au bureau d'imposition d'avoir admis une distribution cachée de bénéfices d'un montant de … euros ;

Considérant qu'en vertu du § 243 AO, une réclamation régulièrement introduite déclenche d'office un réexamen intégral de la cause, la loi d'impôt étant d'ordre public ;

qu'à cet égard le contrôle de la légalité externe de l'acte doit précéder celui du bien-fondé ;

qu'en l'espèce la forme suivie par le bureau d'imposition ne prête pas à critique ;

En ce qui concerne le bulletin de l'impôt sur la fortune au 1er janvier 2010

Considérant que la valeur unitaire de la fortune d'exploitation est établie séparément dans le chef de la réclamante en vertu du § 214 n° 1 AO ;

Considérant qu'une imposition qui est assise en tout ou en partie sur des bases fixées par établissement séparé ne peut être attaquée pour le motif que ces bases d'imposition seraient inexactes ;

qu'une telle réclamation ne peut être formée que contre les bulletins portant établissement séparé, en l'espèce notamment le bulletin de la valeur unitaire de la fortune d'exploitation au 1er janvier de l'année 2010 (§ 232 alinéa 2 AO) ;

Considérant d'ailleurs que si le bulletin de l'établissement séparé a fait l'objet d'une réclamation, sa réformation entraînera d'office un redressement du bulletin d'impôt établi sur base dudit bulletin d'établissement (§ 218 alinéa 4 AO) ;

Considérant qu'il résulte des développements qui précèdent que la réclamation dirigée contre le bulletin de l'impôt sur la fortune au 1er janvier 2010 doit être rejetée comme non fondée ;

En ce qui concerne les bulletins de l'impôt sur le revenu des collectivités et de la base d'assiette de l'impôt commercial communal de l'année 2009

Considérant que la réclamante a pour objet la prise de participations, sous quelque forme que ce soit, dans des entreprises luxembourgeoises ou étrangères, l'acquisition par achat, souscription ou de toute autre manière, ainsi que l'aliénation par vente, échange ou de toute autre manière de titres, obligations, créances, billets et autres valeurs de toutes espèces, la possession, l'administration, le développement et la gestion de son portefeuille ;

Considérant que les actions sont détenues à raison de 99,5% par le sieur ..., à raison de 0,3% par la dame ... et à raison de chaque fois 0,1% par les dames ... et ... ;

Considérant qu'en établissant les bases d'imposition de l'année 2009, le bureau d'imposition n'a pas admis en déduction une charge exceptionnelle d'un montant de ... euros et qu'il a requalifiée de distribution cachée de bénéfices ;

Considérant que la réclamante fait valoir que la réalité de la charge serait incontestable et que le bénéficiaire du montant litigieux ne serait pas un actionnaire ; que cette charge ne pourrait dès lors pas constituer une distribution cachée de bénéfices au sens de l'article 164 L.I.R. ;

Considérant qu'il résulte du compte de profits et pertes de l'année 2009 que ladite charge exceptionnelle constitue une indemnité au profit du sieur ... ;

Considérant qu'aux termes de l'article 45 L.I.R sont considérées comme dépenses d'exploitation déductibles les dépenses provoquées exclusivement par l'entreprise, qu'il y a donc lieu d'analyser si la charge litigieuse constitue une dépense d'exploitation ;

Considérant qu'aux termes de l'article 164 alinéa 3 L.I.R., il y a distribution cachée de bénéfices si un associé, sociétaire ou intéressé reçoit directement ou indirectement des avantages d'une société ou d'une association dont normalement il n'aurait pas bénéficié s'il n'avait pas eu cette qualité ;

Considérant que la disposition de l'article 164 alinéa 3 L.I.R. est l'application du principe suivant lequel il y a lieu, pour les besoins du fisc, de restituer aux actes leur véritable caractère et doit partant s'interpréter en fonction de cette finalité (Conseil d'État du 13 janvier 1987, n° 6690 du rôle, décision C 9679) ;

Considérant qu'il ressort du dossier fiscal que la requérante a été créée en date du 20 mars 2009 ;

Considérant encore qu'en date du 31 juillet 2009, la réclamante a acquis une participation de 25% dans une société à responsabilité limitée résidente dénommée « ... » pour un prix de ... euros ;

Considérant que dans sa requête introductive, la réclamante expose que la charge exceptionnelle constituerait « le paiement d'une indemnité transactionnelle versée dans le cadre d'un arrangement amiable intervenu entre les associés de la société ... sàrl, dont le capital de … € est représenté par 20.000 parts sociales de … € chacune » ;

Considérant qu'il ressort d'une publication au Mémorial C (N° … du 25 février 2010, pages 19812 et 19813) que jusqu'en date du 31 juillet 2009, le capital social de la société à responsabilité limitée dénommée « ... » a été détenu à raison de 50% par la société à responsabilité limitée résidente dénommée « ... ... » et à raison de chaque fois 25% par les personnes physiques ... et ... ;

que le sieur ... a cédé sa participation de 25% à la société anonyme ... dont il est l'actionnaire majoritaire (cession de parts sociales sous seing privé du 31 juillet 2009) ;

que le sieur ... a apporté sa participation de 25% dans l'actif net investi de la réclamante dont il est l'actionnaire majoritaire (convention d'apport du 31 juillet 2009) ;

Considérant que la requête introductive renseigne encore que cette « autorisation de transfert des parts sociales était néanmoins subordonnée au paiement par ... et ..., respectivement par les sociétés qu'ils s'étaient substituées, de la somme de ... € par chacune d'entre elle au profit de la sàrl ... ... » et que dans « le cadre de l'exécution du paiement des montants correspondants, Messieurs ... et ... ont exigé que la somme de …€ leur soit directement virée sur leur compte personnel à concurrence de ... € chacun. C'est la raison pour laquelle la société ... a viré le montant de ... € sur le compte de M. .... Ce paiement a été fait par et dans l'intérêt de la société ... et constitue dès lors incontestablement une charge qui ne pouvait être comptabilisée autrement que sous la qualification de « charges exceptionnelles » » ;

Considérant qu'il n'est pas litigieux que les bénéficiaires économiques des trois sociétés de capitaux détenant le capital social de la société à responsabilité limitée dénommée « ... » ont consenti le paiement d'une somme totale de … euros afin de transférer les parts sociales de deux personnes physiques vers deux sociétés de capitaux appartenant aux mêmes personnes physiques ;

Considérant que ce sont dès lors les anciens associés/personnes physiques de la société ... qui ont décidé le paiement d'indemnités dites « autorisations de transfert » par le biais des actifs nets investis des nouveaux associés/sociétés de capitaux de la société ... ;

Considérant qu'il y a lieu de relever que les montants respectifs ont été décidés au profit des bénéficiaires économiques du troisième associé de la société ..., i.e. ... ... s.à r.l., et non directement à cette dernière ;

Considérant que le moyen de la réclamante que le paiement aurait été fait dans l'intérêt de la requérante, n'est pas concluant ;

qu'en effet, les associés de la société ... qui sont en partie les mêmes actionnaires que ceux de la réclamante, ont décidé le paiement d'une somme importante aux bénéficiaires économiques de l'autre associé de la société ... sans que le paiement de cette somme ait entraîné la moindre fourniture de prestation de services à la réclamante ;

que ces bénéficiaires économiques, i.e. le sieur ... et le sieur ..., ont dès lors touché des sommes respectives de ... euros sans fournir la moindre prestation de service à la réclamante respectivement sans céder un bien ;

Considérant que même si le paiement de cette « indemnité transactionnelle » aurait été fait dans l'intérêt de la réclamante, comme l'admet la réclamante d'ailleurs à tort, il n'en reste pas moins que cette somme ne représenterait jamais une dépense d'exploitation déductible, mais tout au plus une partie du prix d'acquisition de la participation dans la société ... ;

Considérant qu'en vertu de son pouvoir de décision, i.e. sa participation majoritaire dans le capital social de la réclamante, l'actionnaire ... a pu décider du paiement d'une somme de ... euros à un des actionnaires de la société « ... ... » par l'actif net de sa société anonyme ;

Considérant que les relations entre la société et les actionnaires doivent se nouer comme entre tiers ;

Considérant qu'en l'occurrence, l'avantage direct, i.e. le paiement d'une somme de ... euros par l'intermédiaire de l'actif net investi de la réclamante dont a bénéficié le sieur ..., tire son origine de la relation particulière entre associé et société ;

Considérant que c'est donc à bon droit que le bureau d'imposition a évalué une distribution cachée de bénéfices au profit de l'actionnaire ;

Considérant qu'un gestionnaire, même moyennement diligent et consciencieux, tendant à assurer la rentabilité d'une exploitation commerciale, n'aurait pas pris en charge des frais pour des tiers sans autre contrepartie ;

que l'« administration peut supposer une diminution indue des bénéfices de l'entreprise si les circonstances la rendent probable, sans avoir à la justifier exactement. Il y a alors renversement de la charge de la preuve, le contribuable devant prouver qu'il n'y a pas diminution de bénéfice ou que celle-ci est économiquement justifiée, et non seulement motivée par des relations particulières entre deux entités liées » (jugement tribunal administratif du 9 juin 2008 n° 23324 du rôle, arrêt Cour administrative du 11 février 2009, n° 24642C du rôle) ;

qu'il y a dès lors lieu de confirmer cette distribution cachée de bénéfices ;

PAR CES MOTIFS

reçoit les réclamations en la forme,

les rejette comme non fondées. »

Par une requête déposée au greffe du tribunal administratif en date du 16 décembre 2014, la société ... a fait introduire un recours tendant principalement à la réformation, sinon subsidiairement à l'annulation du bulletin IRC de 2009, du bulletin de ICC de l'année 2009, émis le 23 janvier 2013, de la lettre du 13 décembre 2012 du préposé d'imposition Sociétés 6 et de la décision directoriale précitée du 16 septembre 2014.

Le délégué du gouvernement se rapporte à prudence de justice quant à la recevabilité du recours.

Le fait pour une partie de se rapporter à prudence de justice équivaut à une contestation,[1] de sorte qu'il y lieu de conclure que la partie étatique conteste la recevabilité du recours.

Il échet de prime abord de souligner que conformément aux dispositions combinées du § 228 AO et de l'article 8 (3) 1. de la loi modifiée du 7 novembre 1996 portant organisation des juridictions de l'ordre administratif, ci-après désignée par « la loi du 7 novembre 1996 », le tribunal est compétent pour statuer comme juge du fond sur le recours dirigé par un contribuable contre une décision du directeur ayant statué sur les mérites d'une réclamation de sa part notamment contre un bulletin de l'impôt sur le revenu des collectivités et d'un bulletin de l'impôt commercial communal.

Force est cependant de constater qu'en l'espèce, le recours sous analyse est non seulement dirigé contre la décision directoriale précitée du 16 septembre 2014, mais également directement contre les bulletins IRC et ICC de l'année 2009, ainsi que contre la lettre du préposé du bureau d'imposition du 13 décembre 2012.

[1] trib. adm. 27 octobre 2004, n° 17634 du rôle, Pas.adm. 2015, v° Procédure contentieuse, n° 678 et autres références y citées

Or, et en ce qui concerne la recevabilité du recours sous analyse pour autant qu'il est dirigé contre le courrier du préposé du bureau d'imposition du 13 décembre 2012, il échet de souligner que ledit courrier est basé sur le § 205 (3) AO aux termes duquel : « *Wenn von der Steuererklärung abgewichen werden soll, sind dem Steueprflichtigen die Punkte, in denen eine wesentliche Abweichung zu seinen Ungunsten in Frage kommt, zur vorherigen Äußerung mitzuteilen* ». Ledit paragraphe consacre dès lors le droit d'information et de prise de position du contribuable pour le cas où l'administration des Contributions directes envisage de s'écarter sur différents points des déclarations fiscales introduites par celui-ci pour un exercice fiscal déterminé. En envoyant la lettre en question, le préposé n'a dès lors pas pris de décision exécutoire concernant les droits et les obligations du contribuable, la procédure du paragraphe 205 (3) AO s'inscrivant en effet dans la phase d'élaboration de la décision matérialisée moyennant l'établissement du bulletin d'établissement des revenus d'entreprises collectives, de sorte qu'une information adressée au contribuable sur cette base ne saurait faire l'objet d'un recours contentieux.[2]

Au vu de ce qui précède, le recours sous analyse est dès lors à déclarer irrecevable pour autant qu'il est dirigé contre la missive du préposé du bureau d'imposition du 13 décembre 2012.

Ensuite et en ce qui concerne la recevabilité du recours en ce qu'il est dirigé contre les bulletins IRC et ICC de l'année 2009, il échet de souligner qu'en vertu de l'article 8 (3) 3. de la loi du 7 novembre 1996, un bulletin d'impôt peut uniquement être directement déféré au tribunal administratif lorsqu'une réclamation au sens du paragraphe 228 AO ou une demande en application du paragraphe 131 AO a été introduite et qu'aucune décision directoriale définitive n'est intervenue dans le délai de six mois à partir de la demande. Par contre, lorsque le directeur a statué sur la réclamation par une décision définitive, le recours est irrecevable pour autant qu'introduit directement contre ledit bulletin.[3]

Dans la mesure où, en l'espèce, le directeur a bien pris position suite à la réclamation introduite en date du 23 avril 2013, il y a lieu de déclarer le recours sous analyse irrecevable pour autant qu'il est dirigé directement contre les bulletins IRC et ICC de l'année 2009.

En revanche, le recours principal en réformation en ce qu'il est dirigé contre la décision du directeur du 16 septembre 2014, est recevable pour avoir été introduit dans les formes et délai de la loi.

En conséquence, il n'y a pas lieu de statuer sur le recours subsidiaire en annulation.

A l'appui de son recours et en fait, la partie demanderesse expose qu'elle aurait été constituée le 20 mars 2009 et elle décrit son objet social comme consistant entre autres en la participation à « *la création et au développement de n'importe quelle entreprise financière, industrielle ou commerciale et prêter tous concours, que ce soit par des prêts, des garanties ou de toute autre manière à des sociétés filiales ou affiliées* » et à « *l'achat, la vente, la location d'immeubles pour compte propre et de tiers* ».

[2] Trib. adm. 23 octobre 2006, n°19925 du rôle, disponible sur www.ja.etat.lu
[3] Trib. adm. 22 juillet 2009, n°24760 du rôle, Pas. adm. 2015, V° Impôts, n°804

Elle explique ensuite que son actionnaire majoritaire serait Monsieur ..., lequel serait propriétaire des actions à 99,6%, et elle précise que Madame ... serait quant à elle propriétaire de 0,3% de ses actions, alors que Madame ... serait propriétaire de 0,1% de ses actions. Elle ajoute qu'elle serait administrée par ses actionnaires et que Monsieur ... serait chargé de sa gestion journalière.

Elle précise ensuite que sa constitution serait intervenue sur fond d'un contentieux qui aurait opposé les associés de la société à responsabilité limitée ... s.à r.l., ci-après désignée par « la société ... », à savoir, d'une part, la société à responsabilité limitée ... ... s.à r.l., ci-après désignée par « la société ... ... », société actionnaire à hauteur de 50%, - elle-même détenue à hauteur de 50% par Monsieur ..., à hauteur de 45% par Monsieur ... et à hauteur de 5% par Madame ..., - et, d'autre part, Monsieur ... détenant quant à lui 25% du capital social et Monsieur ... détenant également 25% du capital social.

A cet égard, elle fait plus particulièrement valoir qu'en date des 30 décembre 2008, 21 janvier 2009 et 27 janvier 2009, Monsieur ... et Monsieur ... auraient introduit successivement à l'encontre de Monsieur ... et de Monsieur ... « *une assignation en paiement de bénéfices, une assignation en cessation et une assignation en exclusion et en dommages et intérêts* ». Monsieur ... et Monsieur ... auraient, quant à eux, lancé « *une assignation en liquidation* » en date du 16 février 2009.

Le 4 mars 2009, une procédure de médiation entre parties aurait été initiée, laquelle aurait abouti à deux protocoles d'accord datés respectivement du 30 avril 2009 et du 5 mai 2009, protocoles qui auraient entre autres opéré une répartition des activités, des chantiers en cours et à venir, du personnel, des biens immobiliers, ainsi que des liquidités et du capital de la société .... Cet accord aurait prévu le paiement par Monsieur ... d'une indemnité transactionnelle à la société ... ... d'un montant de ...,- euros. Cet accord aurait été entériné par l'assemblée générale extraordinaire qui se serait tenue en date du 16 décembre 2009 par-devant notaire, lequel aurait notamment acté la cession des parts sociales qu'aurait détenu Monsieur ... dans la capital de la société ... et qui aurait eu lieu le 31 juillet 2009. La demanderesse précise que suite à la demande de Monsieur ..., l'indemnité transactionnelle de ...,- euros lui aurait été payée directement en lieu et place de la société ... .

En droit, la partie demanderesse reproche au bureau d'imposition, respectivement au directeur, d'avoir refusé de qualifier l'indemnité transactionnelle versée à Monsieur ... de charge exceptionnelle, sinon de dépense d'exploitation déductible de la base d'imposition au sens de l'article 45 de la loi modifiée du 4 décembre 1967 concernant l'impôt sur le revenu, ci-après désignée par « la LIR », et de l'avoir au contraire qualifiée de distribution cachée de bénéfices au sens de l'article 164 alinéa 3 LIR, voire de partie du prix d'acquisition de la participation de la société ... dans le capital de la société .... Elle reproche par ailleurs au directeur d'avoir retenu que la qualité d'actionnaire majoritaire de Monsieur ... lui aurait permis de procéder au paiement de l'indemnité transactionnelle à un des actionnaires de la société ... ... par son propre actif net. Elle estime en effet, que le paiement de l'indemnité transactionnelle ne se serait pas fait sans contrepartie, mais aurait, en tant que matérialisation de la bonne exécution du protocole d'accord prémentionné, non seulement permis sa constitution, mais également l'augmentation de son capital social et ce afin d'assurer tant sa viabilité que sa rentabilité. Elle estime dès lors que le paiement de

l'indemnité transactionnelle aurait été socialement et économiquement justifiée dans son chef, de sorte qu'il y aurait lieu de le qualifier de charge d'exploitation telle que visée sous la rubrique 642 du plan comptable normalisé, déductible de la base d'imposition d'après l'article 45 LIR.

Le délégué du gouvernement conclut au rejet du recours.

Le tribunal constate que la déduction d'une charge exceptionnelle d'un montant de ...,- euros, telle que opérée par la demanderesse, a été refusée au motif que les conditions de l'article 45 LIR, aux termes duquel « *(1) Sont considérées comme dépenses d'exploitation déductibles les dépenses provoquées exclusivement par l'entreprise* […] », ne seraient pas remplies et qu'en réalité la créance serait le résultat d'une distribution cachée de bénéfices et que le paiement opéré par la demanderesse ne serait pas lié à ses intérêts, la partie étatique argumentant en substance qu'un gestionnaire moyennement diligent et consciencieux n'aurait pas pris en charge des frais pour des tiers sans autre contrepartie.

Il convient dès lors de trancher la question de l'existence d'une distribution cachée de bénéfices, le bien-fondé d'une telle qualification impliquant en effet que les sommes afférentes sont à comprendre dans le bénéfice imposable et qu'elles ne peuvent pas être mises en valeur au titre de dépense d'exploitation.

Aux termes de l'article 164 (3) LIR « […] *3) Les distributions cachées de bénéfices sont à comprendre dans le revenu imposable. Il y a distribution cachée de bénéfices notamment si un associé, sociétaire ou intéressé reçoit directement ou indirectement des avantages d'une société ou d'une association dont normalement il n'aurait pas bénéficié s'il n'avait pas eu cette qualité.* ». Les distributions cachées de bénéfices visées par cette disposition existent si un associé, un actionnaire ou un intéressé reçoit directement ou indirectement d'une société des avantages qui s'analysent pour cette dernière en un emploi de revenus sans contrepartie effective et que l'associé, l'actionnaire ou l'intéressé n'aurait pas pu obtenir cet avantage en l'absence de ce lien. La situation concernée est celle où un gestionnaire prudent et avisé n'aurait pas accordé un avantage similaire à un tiers.

Quant à la charge de la preuve de l'existence d'une distribution cachée de bénéfices, sur le fondement de l'article 59 de la loi modifiée du 21 juin 1999 portant règlement de procédure devant les juridictions administratives, aux termes duquel « *La preuve des faits déclenchant l'obligation fiscale appartient à l'administration, la preuve des faits libérant de l'obligation fiscale ou réduisant la cote d'impôt appartient au contribuable* », la charge de la preuve repose en premier lieu sur le bureau d'imposition. Celui-ci doit en effet procéder à un examen impartial et objectif des déclarations du contribuable et relever des éléments qui lui paraissent douteux et qui pourraient indiquer l'existence de distributions cachées de bénéfices. Ainsi, c'est essentiellement lorsque le bureau d'imposition peut faire état d'un faisceau de circonstances qui rendent une telle distribution probable et qui n'ont pas été éclairées ou documentées par le contribuable que le bureau peut mettre en cause la réalité économique des opérations et supposer une diminution indue des bénéfices de l'entreprise sans avoir à la justifier exactement. Il y a alors renversement de la charge de la preuve, le contribuable devant prouver qu'il n'y a pas diminution de bénéfice ou que celle-ci est économiquement justifiée, et non seulement motivée par des relations particulières entre deux entités liées.

Quant à la condition fixée à l'article 164 (3) LIR, tenant à l'existence d'une relation particulière, il convient de relever que le cercle de personnes bénéficiaires d'avantages dont l'article 164 (3) LIR autorise la requalification en distributions cachées qui seront à comprendre dans le revenu imposable est délimité par cette disposition aux associés, sociétaires et intéressés de l'entité sociale visée. La notion d'« intéressé » fait partie d'une formule générale afin de permettre à l'administration et aux instances de recours de prendre leur décision dans chaque cas d'espèce et ce au vu de la difficulté de prévoir une énumération exhaustive. Une relation directe entre la société ou la collectivité ayant attribué l'avantage sans contrepartie réelle et le bénéficiaire de ce dernier n'est pas nécessaire. Seule est posée la condition que l'attribution d'un tel avantage par la société soit motivée par le seul lien participatif d'un associé ou sociétaire, de manière que l'octroi dudit avantage à une autre personne ayant des liens suffisamment étroits avec l'associé ou sociétaire puisse également être considéré comme distribution cachée si la relation économique entre ledit octroi et le lien participatif se trouve vérifiée d'après les éléments de l'espèce.[4]

L'avantage incriminé en l'espèce est celui accordé par la partie demanderesse à un des bénéficiaires économiques de la société ... ..., à savoir Monsieur ..., étant précisé à cet égard qu'il résulte tant des pièces versées en cause, et plus particulièrement de l'extrait du Mémorial C – N°… du 9 novembre 2001, que des explications de la demanderesse-même que celui-ci détient 148 parts sociales sur les 296 dont est composé le capital de la société ... . Dans la mesure où il n'est pas contesté que la demanderesse, la société anonyme ... et la société ... ... détiennent à elles seules l'ensemble du capital social de la société ..., le tribunal est amené à retenir, au vu des développements qui précèdent, que les bénéficiaires économiques de la société ... ..., dont Monsieur ..., sont à qualifier de tiers intéressés au sens de l'article 164 (3) LIR, ce dernier s'il n'est certes pas associé de la société demanderesse, est néanmoins lié étroitement à cette dernière par sa participation indirecte dans le capital de la société ... à travers la société ... .

Il s'ensuit que la condition tenant à l'existence d'un lien participatif se trouve vérifiée en l'espèce et il convient dès lors d'examiner si un avantage sans contrepartie effective a été accordé en l'espèce.

Il se pose en l'espèce la question de savoir si le paiement d'un montant de ...,- euros par la partie demanderesse à un des bénéficiaires économiques de la société ... ... a été fait sans contrepartie et constitue un avantage qu'un gestionnaire prudent et avisé n'aurait pas accordé à un tiers.

Il résulte des explications de part et d'autre, de même que des pièces versées en cause et notamment des statuts de la demanderesse et d'un extrait du Mémorial C N° … du 25 février 2010, que celle-ci a été créée en date du 20 mars 2009, suite à un différend ayant opposé les détenteurs de l'époque du capital social de la société ..., à savoir jusqu'en date du 31 juillet 2009, la société ... ..., détentrice de 50% des parts sociales, ainsi que Messieurs ... et ..., chacun détenteur de 25% des parts sociales de la société ....

[4] Trib. adm. 18 décembre 2013 n°30851 du rôle, confirmé par un arrêt de la Cour adm. du 2 décembre 2014, n°33901C du rôle, Pas. adm. 2015, V° Impôts, n°403

Il résulte par ailleurs des explications non contestées de la partie étatique qu'en date du 31 juillet 2009, Monsieur ... a cédé sa participation de 25% dans le capital de la société ... à la société ....

Il est encore constant en cause que d'après le Protocole d'accord du 5 mai 2009, lequel règle notamment le partage des avoirs de la société ..., et plus particulièrement d'après son article 2 g), Messieurs ... et ... se sont engagés à payer « *sans délai chacun le montant de ... € (au total … €) à ... ... Sàrl en contrepartie de l'accord que cette dernière leur a donné pour le transfert des actions ... et ... aux Soparfi de Messieurs ... et ...* ».

Force est dès lors de retenir, à l'instar du directeur, que ce sont les bénéficiaires économiques des trois sociétés de capitaux détenant le capital social de la société ... qui ont donné leur accord au paiement d'une somme totale de …,- euros afin de transférer les parts sociales de deux personnes physiques, en l'occurrence Messieurs ... et ..., vers deux sociétés de capitaux appartenant à ces mêmes personnes et que ce sont dès lors les anciens associés, personnes physiques, de la société ... qui ont décidé le paiement de sommes qualifiées d'autorisations de transfert par le biais de l'actif net des nouveaux associés, à savoir des sociétés de capitaux, de la société ... et ce au profit des bénéficiaires économiques du troisième associé de la société ....

Le montant de ...,- euros prévisé n'ayant en effet non pas été versé à la société ... ..., mais au bénéficiaire économique de celle-ci, à savoir à Monsieur ..., lequel, tout comme d'ailleurs la société ... ..., n'a fourni la moindre contrepartie à ce paiement, ne serait-ce une prestation de service ou une cession d'un bien, étant encore précisé à cet égard que dans le cadre du Protocole d'accord prémentionné, la société ... ... s'est simplement contentée de donner son accord à la cession de parts sociales à la demanderesse, il échet de retenir que l'ensemble de ces éléments doivent être considérés comme un ensemble d'indices suffisants pour que le bureau d'imposition a, *a priori*, valablement pu conclure à l'existence d'une distribution cachée de bénéfices, ces éléments étant à qualifier de faisceau de circonstances rendant une telle distribution probable.

Au regard des règles de preuve telles que retenues ci-avant, il aurait appartenu en l'espèce à la société demanderesse d'éclairer le bureau d'imposition, et en définitive le tribunal, pièces à l'appui, afin d'établir que l'opération incriminée correspond à une réalité économique et qu'il n'y a pas eu diminution de bénéfices respectivement que la diminution de bénéfices est économiquement justifiée et n'est pas exclusivement dictée par des considérations tenant aux relations particulières entre sociétés et actionnaires, lesquelles doivent se nouer comme entre tiers.

En l'espèce, la société demanderesse a avancé comme justification économique de l'opération la considération que ce paiement, en tant que matérialisation de la bonne exécution du protocole d'accord prémentionné, aurait non seulement permis sa constitution, mais également l'augmentation de son capital social et ce afin d'assurer tant sa viabilité que sa rentabilité.

Force est cependant au tribunal de constater, comme relevé ci-avant, que la somme de ...,- euros n'a non seulement pas payée à la société ... ..., mais bien à son bénéficiaire économique en personne et que la société demanderesse est toujours restée en défaut de fournir des explications quant à la contrepartie exacte fournie par Monsieur ..., respectivement par la société ... ... par rapport au paiement de la somme de ...,- euros dont Monsieur ... a finalement bénéficié à titre

personnel, voire même de rapporter une quelconque justification au paiement d'une telle indemnité pour obtenir un accord de transfert de parts sociales dont son actionnaire majoritaire était en tout état de cause propriétaire. Ce dernier a en effet, en prenant appui sur son pouvoir de décision et sa participation majoritaire dans le capital social de la société demanderesse, pu décider seul du paiement de la somme litigieuse au profit de Monsieur ... par l'actif net de la demanderesse. Or, un dirigeant même moyennement diligent et consciencieux, tendant à assurer la rentabilité d'une exploitation commerciale, n'accorderait pas à un tiers non associé un paiement de ...,- euros sans autre contrepartie. Ainsi, et dans la mesure où aucune justification n'est fournie quant à la circonstance que la somme de ...,- euros a été payée à un tiers intéressé sans aucune contrepartie objectivement retraçable, la condition de l'obtention d'un avantage sans contrepartie se trouve dès lors vérifiée.

Il suit de ces considérations que c'est à bon droit que le directeur a confirmé l'appréciation du bureau d'imposition suivant laquelle celui-ci a retenu l'existence d'une distribution cachée de bénéfices au sens de l'article 164 LIR, de sorte que le recours est partant à rejeter comme étant non fondé.

Compte tenu de l'issue du litige, la demande en allocation d'une indemnité de procédure de l'ordre …,- euros formulée par la demanderesse est à rejeter comme étant non fondée.

Par ces motifs,

le tribunal administratif, troisième chambre, statuant à l'égard de toutes les parties ;

déclare le recours sous analyse irrecevable en ce qu'il tend à la réformation, sinon à l'annulation du bulletin de l'impôt sur le revenu des collectivités de 2009, du bulletin de l'impôt commercial communal de l'année 2009, émis le 23 janvier 2013 ;

déclare le recours sous analyse irrecevable en ce qu'il tend à la réformation, sinon à l'annulation de la lettre du 13 décembre 2012 du préposé du bureau d'imposition ;

se déclare compétent pour analyser le recours principal en réformation dirigé contre la décision du directeur du 16 septembre 2014 ;

reçoit le recours principal en réformation en ce qu'il est dirigé contre la décision du directeur du 16 septembre 2014 en la forme ;

au fond, dit le recours non justifié et en déboute ;

dit qu'il n'y a pas lieu d'analyser le recours subsidiaire en annulation en ce qu'il est dirigé contre la décision du directeur du 16 septembre 2014 ;

rejette la demande en allocation d'une indemnité de procédure formulée par la demanderesse ;

condamne la demanderesse aux frais.

Ainsi jugé par :

Claude Fellens, vice-président,
Annick Braun, premier juge,
Thessy Kuborn, premier juge,

et lu à l'audience publique du 19 janvier 2016 par le vice-président, en présence du greffier Goreti Pinto.

s. Goreti Pinto s. Claude Fellens

Reproduction certifiée conforme à l'original
Luxembourg, le 19 janvier 2016
Le greffier du tribunal administratif